



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 02-05-2023
Αριθμ. Αποφ.:855

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**,κατοίκου στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)..../06-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,**β)..../06-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)..../06-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **δ)..../06-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την από 16-01-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** ... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων

των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../06-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.000,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 1.000,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.000,00€**.
- Με την με αριθμό **.../06-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.065,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 2.032,50€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 172,96€, ήτοι **συνολικό ποσό 6.270,46€**.
- Με την με αριθμό **/06-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης από 2.997,01€ σε 207,13€.
- Με την με αριθμό **.../06-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 10.358,25€, πλέον πρόστιμο άρ.58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 5.179,13€, ήτοι **συνολικό ποσό 15.537,38€**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 06-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Λάρισας στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, η οποία υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις 16-10-2020, με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Λιανικό εμπόριο αθλητικών ειδών γενικά*», δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../21-07-2022** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, εστάλησαν ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα στις 18 & 19/08/2022, η υπ' αριθμ. **.../04-08-2022** γνωστοποίηση ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, καθώς και το υπ' αριθμ. **.../03-08-2022** αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές. Ωστόσο, διαπίστωσε ότι στα ελεγχόμενα έτη το εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών. Ως εκ τούτου, πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρ.28 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος η Αρχή των αναλογιών. Κατά τη διενέργεια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων διενεργήθηκε έλεγχος αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων και διαπιστώθηκε ότι η αξία αποτίμησης ταυτίζεται με την αξία αγοράς.

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κατά κύριο λόγο λιανικές πωλήσεις, ενώ οι χονδρικές πωλήσεις της ανέρχονται στο 4,35% & στο 2,66% των συνολικών πωλήσεων στα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Η φορολογική αρχή διενήργησε δειγματοληπτικό έλεγχο στα τιμολόγια χονδρικής κάθε έτους λαμβάνοντας υπόψη διαφορετικά είδη και σύγκρινε τις τιμές αγοράς του κάθε είδους με τις τιμές πώλησης αυτού και στη συνέχεια προσδιόρισε το μέσο όρο του μικτού κέρδους επί του κόστους σε 51,47% στο φορολογικό έτος 2016 και σε 54,25% στο φορολογικό έτος 2017. Επειδή, το ποσοστό των χονδρικών πωλήσεων είναι μικρό, η φορολογική αρχή αναζήτησε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους ομοειδών επιχειρήσεων για τα ελεγχόμενα έτη, ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	Σ.Μ.Κ. 2016	Σ.Μ.Κ. 2017
1	...710	16,41	8,21
2	...936	19,64	22,24
3	...841	19,21	22,86
4	...433	25,76	48,18
5	...657	16,45	24,14
6	...669	23,41	15,39
7	...607	25,77	6,26

8	...844	30,87	27,00
9	...512	108,17	-16,82
10	...301	31,39	304,97
11	...047	25,01	12,52
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ		31,10	43,18

Από τα ως άνω στοιχεία εξαίρεσε τα με α/α 9 & 10 με τα μεγαλύτερα και μικρότερα ποσοστά μικτού κέρδους και προσδιόρισε το μέσο όρο του μικτού κέρδους σε 22,50% στο έτος 2016 και 20,76% στο έτος 2017, ενώ στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και την αρχή της επιείκειας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους στο 21% και στα δύο ελεγχόμενα έτη.

Στη φορολογία Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α εκρών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανά συντελεστή και είδος, σύμφωνα με τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../09-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Δεν ελήφθησαν υπόψη ομοειδείς επιχειρήσεις, δεδομένου ότι η επιχείρησή της πραγματοποιεί όχι μόνο λιανικές πωλήσεις, αλλά και χονδρικές (έστω και σε μικρό ποσοστό) ενώ τα ελεγκτικά όργανα αναζήτησαν ποσοστό μικτού κέρδους από επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες αποκλειστικώς στη λιανική πώληση αθλητικών ειδών.

Δεν αναφέρεται το οικονομικό μέγεθος των δήθεν ομοειδών επιχειρήσεων που ελήφθησαν υπόψη. Ο κατά μέσο όρο προσδιορισθείς συντελεστής μικτού κέρδους των ομοειδών επιχειρήσεων από τα ελεγκτικά όργανα (31,10% για το 2016 και 43,18% για το 2017) ήταν αδύνατον να επιτευχθεί από την ατομική της επιχείρηση, καθότι τέτοιου ύψους συντελεστές μικτού κέρδους δεν είχε ούτε σε προγενέστερα έτη, τα αποτελέσματα των οποίων ουδέποτε αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο.

Δεν αναφέρεται ο τόπος έδρας των δήθεν ομοειδών επιχειρήσεων, ούτε και η θέση τους (αν είναι κεντρικά ή συνοικιακά καταστήματα ή καταστήματα εντός εμπορικών κέντρων), ενώ δεν συνεκτιμήθηκε ότι η επιχείρησή της είναι συνοικιακή και μικρού μεγέθους.

Δεν προσδιορίζεται ο αριθμός των υπαλλήλων που απασχολούσαν οι δήθεν ομοειδείς επιχειρήσεις.

Δεν αναφέρεται το είδος των προϊόντων που πουλούσαν οι ομοειδείς επιχειρήσεις, δεδομένου ότι η επιχείρησή της πουλούσε μόνο προϊόντα ακριβών επωνυμιών.

- Οι παραπάνω ενέργειες των ελεγκτικών οργάνων αποτελούν καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 2 της Α.1008/2020, δεδομένου ότι δεν προσδιορίζεται το ποσοστό με αξιόπιστο τρόπο. Δεν λήφθηκε υπόψη η έκταση της συναλλακτικής της δραστηριότητας και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής της.

2. Περαιτέρω, στην έκθεση ελέγχου (σελ. 20) αναφέρεται ότι η φορολογική αρχή «Έλαβε υπόψη ότι η διαχρονική εικόνα των αποτελεσμάτων (ζημιών) της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν συνάδει με τους κανόνες του επιχειρείν, όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα». Με την ως άνω αυθαίρετη και γενικόλογη κρίση η φορολογική αρχή παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρων 28 του ν.4172/2013 & 27 του ν.4174/2013 και της Ε.2015/2020, καθώς η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό. Οι συνεχόμενες από το 2014 ως το 2020 ζημιογόνες χρήσεις είχαν ως αποτέλεσμα την οριστική παύση της λειτουργίας της επιχείρησής της, κατόπιν συσσωρευμένων επί επτά συναπτά έτη ζημιών. Η φορολογική αρχή σκοπίμως παραβλέπει ότι η ζημία ύψους 104.259,22€ προκλήθηκε σε μία χρονική περίοδο (έτος 2020) της πανδημίας του κορωνοϊού που συνοδεύτηκε με κατάρρευση της αγοραστικής δύναμης των πολιτών. Επίσης, αγνοεί το Πρόγραμμα Δημοσιονομικής Προσαρμογής (Μνημόνιο) που

ψηφίστηκε το 2012, επαναλήφθηκε το 2015, ενώ οι κεφαλαιακοί περιορισμοί έπληξαν την εμπορική δραστηριότητα. Δεν συνεκτιμήθηκε ότι η προμηθεύτρια του 90% των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας εταιρεία ADIDAS, ίδρυσε το 2015 υποκατάστημα στο εμπορικό κέντρο «.....» επί του ...χλμ της Π.Ε.Ο. ... –, με τιμές λιανικής χαμηλότερες εκείνων που προμήθευε χονδρικής την ίδια την προσφεύγουσα.

Οι ως άνω πλημμέλειες καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις παράνομες, χωρίς σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό

ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/27-1-2020** απόφαση: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013](#), είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των

φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών {...}.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]

Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#)».

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, **προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία**

εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 2ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 + Αναλογία (%)) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης της προϋπόθεσης του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε.2016/2020.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε κατ' αρχήν το ποσοστό μικτού κέρδους της προσφεύγουσας με βάση τα λογιστικά της αρχεία, λαμβάνοντας υπόψη τις χονδρικές πωλήσεις που πραγματοποίησε. Πιο συγκεκριμένα, το ποσοστό των χονδρικών πωλήσεων της προσφεύγουσας κατά τα ελεγχόμενα έτη ανήλθε στο 4,35% επί του συνόλου των πωλήσεων

στο φορολογικό έτος 2016 και στο 2,76% στο φορολογικό έτος 2017. Ως εκ τούτου, πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος στα τιμολόγια χονδρικής και σε σύγκριση με την τιμή αγοράς, η οποία ταυτίζεται με την αποτίμηση της απογραφής, ο έλεγχος προσδιόρισε το μικτό κέρδος από τις πωλήσεις χονδρικής σε 51,47% στο φορολογικό έτος 2016 και 54,25% στο φορολογικό έτος 2017, όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 18 -20 της από 06-12-2022 έκθεσης φόρου εισοδήματος και στις σελ. 12-14 της από 06-12-2022 έκθεσης Φ.Π.Α.

- Δεδομένου του μικρού ποσοστού των χονδρικών πωλήσεων στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος αναζήτησε στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη λιανική πώληση αθλητικών ειδών, όπως και η προσφεύγουσα και έλαβε στοιχεία που αφορούν το ποσοστό μικτού κέρδους επί των αγορών, ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	Σ.Μ.Κ. 2016	Σ.Μ.Κ. 2017
1	16,41	8,21
2	19,64	22,24
3	19,21	22,86
4	25,76	48,18
5	16,45	24,14
6	23,41	15,39
7	25,77	6,26
8	30,87	27,00
9	108,17	-16,82
10	31,39	304,97
11	25,01	12,52
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ		31,10	43,18

- Κατόπιν των ανωτέρω, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους της προσφεύγουσας στο 21% για τα δύο ελεγχόμενα έτη, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι πωλήσεις χονδρικής αποτελούν ελάχιστο ποσοστό επί των συνολικών ακαθάριστων εσόδων και ενώ το περιθώριο κέρδους για τις πωλήσεις χονδρικής ανήλθε σε περίπου 50% επί του κόστους. Στη συνέχεια, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ως εξής:

	2016	2017
Κόστος πωληθέντων	165.339,81	205.901,10
Συντελεστής μικτού κέρδους (ελέγχου)	21%	21%
Μικτό κέρδος (ελέγχου)	34.721,36	43.239,23
Ακαθάριστα έσοδα (ελέγχου)	200.061,17	249.140,33
-Ακαθάριστα έσοδα (δήλωσης)	188.436,68	213.391,42
Διαφορά	11.624,49	35.748,91

- Κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις εκροές, όπως αυτές προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική στη φορολογία εισοδήματος και προσδιόρισε αναλογικά ανά συντελεστή τον Φ.Π.Α. εκροών και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α.

Επειδή, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την

έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. **Η αιτιολογία πρέπει** να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και **να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022), με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις, μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στον έξω κόσμο. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ.) θεσπίστηκε το δικαίωμα πρόσβασης του πολίτη στα διοικητικά έγγραφα, ως εξής: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει **ειδικό έννομο συμφέρον** δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική

δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Αν πρόκειται για πληροφορίες ιατρικού χαρακτήρα, αυτές γνωστοποιούνται στον αιτούντα με τη βοήθεια γιατρού, ο οποίος ορίζεται για το σκοπό αυτόν....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) – Διαφύλαξη πληροφοριών - απόρρητο: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και **δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:**

...θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου,

ι) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.[...]

3. Τα πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν γνώση απόρρητων στοιχείων ή πληροφοριών, σύμφωνα με την παράγραφο 1, οφείλουν να τηρούν το απόρρητο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Η χρήση των πληροφοριών και στοιχείων γίνεται αποκλειστικά και μόνο για την επίτευξη του σκοπού, για τον οποίο χορηγήθηκαν.

4. Με εξαίρεση τις περιπτώσεις άρσης του απορρήτου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 5, **κάθε πρόσωπο στο οποίο περιέρχονται πληροφορίες ή στοιχεία, τα οποία προστατεύονται με φορολογικό απόρρητο οφείλει να μην τα αποκαλύπτει και να επιστρέφει στη Φορολογική Διοίκηση τυχόν έγγραφα που περιήλθαν στην κατοχή του και περιλαμβάνουν τέτοιες πληροφορίες ή στοιχεία.**

5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με τη ρητή, ειδική, έγγραφη ή ηλεκτρονική συγκατάθεση του φορολογουμένου, η οποία δύναται να ανακληθεί».

Επειδή, ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου αποτελεί είδος φορολογικής ταυτότητας που συνδέει τον πολίτη με τη φορολογική αρχή. Ωστόσο, ο αριθμός αυτός δεν είναι φορολογικά απόρρητος (Ν.Σ.Κ. 39/1989).

Επειδή, εφόσον τα παρά της Διοίκησης επικαλούμενα έγγραφα και στοιχεία αποτελούν στήριγμα ή αιτιολογία έκδοσης ορισμένης, ιδίως δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφορώσας ορισμένο πρόσωπο, τούτο νομιμοποιείται ασφαλώς να λάβει γνώση και αντίγραφο της σχετικής πράξης ή έκθεσης των επιστηριζόντων αυτήν στοιχείων (Ν.Σ.Κ. 528/19-6-1986).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης, της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 188.436,68€ στο φορολογικό έτος 2016 & 213.391,42€ στο φορολογικό έτος 2017, ο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους, όπως προκύπτει από τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 13,97% στο έτος 2016 & 3,64% στο έτος 2017, ενώ από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των φορολογικών παραστατικών προκύπτει ότι ο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους στις πωλήσεις χονδρικής ανέρχεται σε 51,47% στο έτος 2016 & 54,25% στο 2017.

Επειδή, οι ομοειδείς επιχειρήσεις που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ. είναι οι εξής:

α/α	Τοποθεσία	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστα έσοδα 2016	Σ.Μ.Κ. 2016	Ακαθάριστα έσοδα 2017	Σ.Μ.Κ. 2017
1	Αθήνα	....	252.118,02	16,41	500,00	8,21
2	Κέντρο Λάρισας	...	2.487.658,44	19,64	2.641.120,84	22,24
3	Κέντρο Λάρισας	....	3.789.390,61	19,21	3.466.394,40	22,86

4	Κέντρο Λάρισας	...	309.002,10	25,76	311.207,30	48,18
5	Κέντρο Λάρισας	..	350.364,67	16,45	288.821,87	24,14
6	Εκτός κέντρου Λάρισας	..	62.773,22	23,41	49.980,08	15,39
7	Εκτός κέντρου Λάρισας	..	187.980,05	25,77	151.398,66	6,26
8	Εκτός κέντρου Λάρισας	..	103.430,10	30,87	71.789,45	27,00
9	Εκτός κέντρου Λάρισας	..	20.928,56	108,17	10.033,55	-16,82
10	Κέντρο Λάρισας	..	321.049,47	31,39	380.345,08	304,97
11	Κέντρο Λάρισας	...	5.552,01	25,01	7.167,25	12,52
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ				31,10		43,18

εκ των οποίων εξείρεσε τις με α/α 9 & 10 με τα υψηλότερο και μικρότερο ποσοστό μικτού κέρδους και προσδιόρισε το μέσο όρο σε 22,50% το 2016 (από 31,10%) και σε 20,76% το 2017 (από 43,18%).

Επειδή, η πλειοψηφία των ομοειδών επιχειρήσεων έχει αντίστοιχο όγκο συναλλαγών με αυτόν της προσφεύγουσας, ενώ λήφθηκαν υπόψη ομοειδείς επιχειρήσεις εντός και εκτός κέντρου της πόλης της Λάρισας. Προς όφελος της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και μία επιχείρηση της Αθήνας, από την οποία προκύπτει Σ.Μ.Κ. επί του κόστους μικρότερος από το μέσο όρο του Σ.Μ.Κ. των ομοειδών επιχειρήσεων της πόλης της Λάρισας. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι ακόμη και σε επιχειρήσεις με μικρό όγκο συναλλαγών ο Σ.Μ.Κ. είναι μεγαλύτερος από το δηλωθέντα από την προσφεύγουσα Σ.Μ.Κ.

Σε κάθε περίπτωση, ο εφαρμοζόμενος από τον έλεγχο συντελεστής μικτού κέρδους (21%) είναι πολύ μικρότερος από τον συντελεστή που επιτυγχάνει η προσφεύγουσα για τις πωλήσεις χονδρικής (περίπου 50%).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί περί έλλειψης επαρκούς, σαφούς και τεκμηριωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **09-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με ΑΦΜ και

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

1) Επί της υπ' αριθμ./06-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	2.000,00 €	2.000,00 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	1000,00 €	1000,00 €
Συνολικό ποσό	3.000,00 €	3.000,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2) Επί της υπ' αριθμ./06-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	4.065,00 €	4.065,00 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	2.032,50 €	2.032,50 €

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	172,96 €	172,96 €
Συνολικό ποσό	6.270,46 €	6.270,46 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ. .../06-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.997,01 €	207,13 €	207,13 €

4)Επί της υπ' αριθμ. .../06-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.358,25 €	10.358,25€
Πρόστιμο αρ.58Α Κ.Φ.Δ.	5.179,13 €	5.179,13 €
Συνολικό ποσό	15.537,38€	15.537,38€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.